



Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (czwarta izba)

z dnia 26 lutego 2019 r.*

Pomoc państwa – Pomoc przyznana przez władze hiszpańskie na rzecz niektórych zawodowych klubów piłkarskich – Preferencyjne stawki podatku dochodowego stosowane względem klubów upoważnionych do korzystania ze statusu podmiotu o celu niezarobkowym – Decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym – Swoboda przedsiębiorczości – Korzyść

W sprawie T-865/16

Fútbol Club Barcelona, z siedzibą w Barcelonie (Hiszpania), reprezentowany początkowo przez adwokatów J. Rocę Sagarre, J. del Saza Cordera, R. Vallinę Hoseta, A. Sellés Marco i C. Iglesias Megías, a następnie przez J. Rocę Sagarre, J. del Saza Cordera, R. Vallinę Hoseta, A. Sellés Marco,

strona skarżąca,

popierany przez

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane początkowo przez A. Gavelę Llopis oraz M.J. Garcíę-Valdecasas Dorrego, a następnie przez A. Gavelę Llopis, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez G. Luenga, B. Stromskiego oraz P. Němečkovą, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot oparte na art. 263 TFUE żądanie stwierdzenia nieważności decyzji Komisji (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich (Dz.U. 2016, L 357, s. 1),

SĄD (czwarta izba),

w składzie: H. Kanninen (sprawozdawca), prezes, J. Schwarcz i C. Iliopoulos, sędziowie,

sekretarz: J. Palacio González, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 czerwca 2018 r.,

wyduje następujący

* Język postępowania: hiszpański.

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

- 1 Artykuł 19 ust. 1 Ley 10/1990 del Deporte (ustawy 10/1990 w sprawie sportu) z dnia 15 października 1990 r. (BOE nr 249 z dnia 17 października 1990 r., s. 30397, zwanej dalej „ustawą 10/1990”), zobowiązała wszystkie hiszpańskie zawodowe kluby sportowe do przekształcenia się w sportowe spółki akcyjne (zwane dalej „SAS”). Celem ustawy było zachęcenie do bardziej odpowiedzialnego zarządzania działalnością klubów poprzez dostosowanie ich formy prawnej.
- 2 W swym siódmym przepisie dodatkowym ustawa 10/1990 przewidywała jednak wyjątek w przypadku zawodowych klubów sportowych, które osiągnęły wynik dodatni w latach poprzedzających przyjęcie ustawy. Skarżący, Fútbol Club Barcelona, oraz trzy inne zawodowe kluby piłkarskie wchodziły w zakres wyjątku ustanowionego w ustawie 10/1990. Wspomniane cztery podmioty miały zatem możliwość – z której skorzystały – funkcjonowania w dalszym ciągu w formie klubów sportowych.
- 3 W odróżnieniu od SAS kluby sportowe są osobami prawnymi o celu niezarobkowym, które korzystają z tego tytułu ze specjalnej stawki opodatkowania ich dochodów. Stawka ta była niższa, aż do 2016 r., od stawki stosowanej do SAS.
- 4 Pismem z dnia 18 grudnia 2013 r. Komisja Europejska powiadomiła Królestwo Hiszpanii o swojej decyzji w sprawie wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do ewentualnego preferencyjnego traktowania pod względem podatkowym czterech zawodowych klubów sportowych piłki nożnej, w tym skarżącego, w stosunku do SAS.
- 5 W trakcie formalnego postępowania wyjaśniającego Komisja otrzymała i przeanalizowała uwagi pisemne Królestwa Hiszpanii i zainteresowanych stron, w tym skarżącego.
- 6 Decyzją (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich (Dz.U. 2016, L 357, s. 1, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”) Komisja stwierdziła, że na mocy ustawy 10/1990 Królestwo Hiszpanii bezprawnie wprowadziło pomoc w formie ulgi podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na rzecz skarżącego, Club Atlético Osasuna, Athletic Club i Real Madrid Club de Fútbol, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE (art. 1 zaskarżonej decyzji). Komisja stwierdziła ponadto, że regulacja ta jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym, i w związku z tym nakazała Królestwu Hiszpanii jej uchylenie (art. 4 ust. 4) i uzyskanie od beneficjentów zwrotu różnicy pomiędzy zapłaconym podatkiem dochodowym od osób prawnych a podatkiem dochodowym od osób prawnych, któremu podlegaliby, gdyby mieli status prawny SAS, poczynwszy od roku podatkowego 2000 (art. 4 ust. 1), z zastrzeżeniem w szczególności sytuacji, w której pomoc stanowiłaby pomoc de minimis (art. 2). Wreszcie zaskarżona decyzja zobowiązuje adresata do spełnienia wymagań zawartych w części normatywnej, w sposób natychmiastowy i skuteczny w odniesieniu do odzyskania przyznanej pomocy (art. 5 ust. 1), a w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji w odniesieniu do wykonania decyzji w całości (art. 5 ust. 2).

Przebieg postępowania i żądania stron

- 7 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 7 grudnia 2016 r. skarżący wniósł niniejszą skargę.
- 8 W ramach skargi, skarżący wniósł ponadto do Sądu wnioski o przedłożenie dokumentu dotyczącego procedury odzyskania pomocy.
- 9 W dniu 27 lutego 2017 r. Komisja złożyła w sekretariacie Sądu odpowiedź na skargę.

- 10 W dniu 19 kwietnia 2017 r. skarżący złożył w sekretariacie Sądu replikę.
- 11 Postanowieniem z dnia 25 kwietnia 2017 r. prezes czwartej izby Sądu dopuścił Królestwo Hiszpanii do udziału w sprawie w charakterze interwenienta popierającego żądania skarżącego.
- 12 W dniu 6 czerwca 2017 r. Komisja złożyła w sekretariacie Sądu duplikę.
- 13 W dniu 6 lipca 2017 r. Królestwo Hiszpanii złożyło w sekretariacie Sądu uwagi interwenienta.
- 14 Odpowiednio w dniach 27 lipca i 23 sierpnia 2017 r. Komisja i skarżący przedstawili swe uwagi w przedmiocie uwag interwenienta.
- 15 Pismem z dnia 3 września 2017 r. skarżący wskazał, że pragnie zostać wysłuchany podczas rozprawy.
- 16 Sąd, w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 89 regulaminu postępowania przed Sądem, zadał pytania pisemne Komisji i Królestwu Hiszpanii, które odpowiedziały na nie w przewidzianym terminie.
- 17 Podczas rozprawy Komisja zrezygnowała z podważania dopuszczalności skargi, co zostało odnotowane w protokole z rozprawy.
- 18 Pismem z dnia 28 czerwca 2018 r. skarżący złożył wniosek o pominięcie pewnych danych wobec opinii publicznej.
- 19 W dniu 23 lipca 2018 r. prezes czwartej izby Sądu ogłosił zamknięcie ustnego etapu postępowania.
- 20 Skarżący wnosi do Sądu o:
- tytułem żądania głównego, stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
 - pomocniczo stwierdzenie nieważności art. 4 i 5 zaskarżonej decyzji;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 21 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skargi;
 - obciążenie skarżącego kosztami postępowania.
- 22 Królestwo Hiszpanii wnosi do Sądu o:
- uwzględnienie skargi wniesionej przez skarżącego i stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.

Co do prawa

23 Na poparcie skargi skarżący podnosi pięć zarzutów:

- pierwszy, dotyczący naruszenia art. 49 TFUE w związku z art. 107 i 108 TFUE, a także art. 16 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, jako że Komisja uchybiła ciężącemu na niej obowiązкови uwzględnienia w ramach procedur dotyczących pomocy państwa naruszeń innych postanowień Traktatu;
- drugi, dotyczący zasadniczo naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE, ze względu, po pierwsze, na błąd w ocenie Komisji w odniesieniu do istnienia korzyści, a po drugie, na naruszenie zasady dobrej administracji przy ocenie istnienia owej korzyści;
- trzeci, dotyczący naruszenia zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa;
- czwarty, dotyczący naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE, ze względu na fakt, że rozpatrywany środek jest uzasadniony wewnętrzną logiką systemu podatkowego;
- piąty, dotyczący naruszenia art. 108 ust. 1 TFUE oraz art. 21–23 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE] (Dz.U. 2015, L 248, s. 9), jako że Komisja nie dochowała procedury przewidzianej dla pomocy istniejącej.

W przedmiocie wniosku o przedstawienie dokumentu

24 Podczas rozprawy skarżący wskazał w odpowiedzi na pytanie Sądu, że dokument, którego przedstawienia zażądał (zob. pkt 8 powyżej), jeszcze nie istniał, co zostało potwierdzone przez Królestwo Hiszpanii. W konsekwencji nie ma potrzeby orzekania w przedmiocie owego wniosku o zastosowanie środków organizacji postępowania.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia art. 49 TFUE w związku z art. 107 i 108 TFUE, a także art. 16 karty praw podstawowych

25 Skarżący twierdzi, że Komisja, pomijając okoliczność, że ustawa nr 10/1990, będąca przedmiotem zaskarżonej decyzji, jest sprzeczna z art. 49 TFUE w zakresie, w jakim nienależnie narzuca ona zawodowym klubom sportowym określoną formę prawną, naruszyła ciężący na niej obowiązek uwzględnienia, w ramach omawianego postępowania, naruszeń innych postanowień traktatu. Ustawa 10/1990 ogranicza swobodę wyboru formy prawnej i w konsekwencji swobodę przedsiębiorczości, czego Komisja nie wzięła pod uwagę.

26 Komisja kwestionuje argumenty skarżącego.

27 W ramach badanego zarzutu skarżący podnosi zasadniczo, że Komisja powinna była stwierdzić, że nałożony na zawodowe kluby sportowe obowiązek przekształcenia się w SAS był sprzeczny z art. 49 TFUE. W konsekwencji tego stwierdzenia Komisja opowiedziałaby się za zakończeniem niniejszego postępowania i zastosowaniem art. 49 TFUE wyłącznie do środka państwowego zobowiązującego zawodowe kluby sportowe do przekształcenia się w SAS. Ponadto należy zauważyć, że skarżący powołuje się na naruszenie art. 16 karty praw podstawowych dotyczącego wolności prowadzenia działalności gospodarczej bez przedstawienia argumentacji własnej i niezależnej od argumentacji rozwiniętej w odniesieniu do art. 49, 107 i 108 TFUE.

- 28 Na wstępie należy wskazać, że Komisja dysponuje w odniesieniu do decyzji o wszczęciu skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego uprawnieniami dyskrecjonalnymi wyłączającymi prawo jednostek do wymagania od niej, aby zajęła stanowisko określonego rodzaju (zob. postanowienie z dnia 24 listopada 2016 r., Petraitis/Komisja, C-137/16 P, niepublikowane, EU:C:2016:904, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo). Decyzje proceduralne dokonane przez Komisję w niniejszej sprawie, obejmujące zamiar stosowania art. 107 i 108 TFUE, a nie art. 49 TFUE, nie podlegają zatem kontroli Sądu.
- 29 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że wprowadzie postępowanie przewidziane w art. 107 i 108 TFUE pozostawia Komisji zakres uznania przy wydawaniu decyzji o zgodności systemu pomocy państwa z wymogami wspólnego rynku, jednak z ogólnej systematyki traktatu wynika, iż owo postępowanie nie powinno nigdy prowadzić do rezultatu, który byłby sprzeczny ze szczególnymi przepisami rzeczzonego traktatu (zob. wyrok z dnia 9 września 2010 r., British Aggregates i in./Komisja, T-359/04, EU:T:2010:366, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Ten spoczywający na Komisji obowiązek ciąży na niej w szczególności w sytuacji, gdy inne postanowienia traktatu również mają na celu zapewnienie niezakłóconej konkurencji na wspólnym rynku, tak jak w niniejszej sprawie art. 49 TFUE, który zmierza do ochrony swobody przedsiębiorczości i wolnej konkurencji między podmiotami gospodarczymi jednego państwa członkowskiego mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim i podmiotami gospodarczymi tego drugiego państwa członkowskiego. Komisja, wydając decyzję w przedmiocie zgodności pomocy z rynkiem wewnętrznym, nie powinna bowiem lekceważyć ryzyka naruszenia konkurencji na rynku wewnętrznym ze strony poszczególnych podmiotów gospodarczych (zob. podobnie wyrok z dnia 13 maja 2015 r., Niki Luftfahrt/Komisja, T-511/09, EU:T:2015:284, pkt 215).
- 31 Należy jednak zauważyć, że w niniejszej sprawie skarżący nie podnosi sprzeczności wyniku procedury, w ramach badania zgodności programu pomocy, z zasadą swobody przedsiębiorczości ustanowioną w art. 49 TFUE. Zarzuca natomiast, że Komisja nie zbadała, czy ustawa 10/1990, która wedle jej oceny narusza artykuły 107 i 108 TFUE poprzez wprowadzenie systemu odstępstw na rzecz czterech zawodowych klubów piłkarskich, jest ponadto sprzeczna z art. 49 TFUE poprzez ustanowienie zasady, zgodnie z którą hiszpańskie zawodowe kluby sportowe powinny przekształcić się w SAS.
- 32 W tym względzie o ile orzecznictwo przywołane w pkt 29 i 30 powyżej nakłada na Komisję obowiązek, by nie uznawać za zgodną z rynkiem wewnętrznym pomocy państwa, która wskutek niektórych swoich warunków narusza inne postanowienia traktatu (zob. wyrok z dnia 9 września 2010 r., British Aggregates i in./Komisja, T-359/04, EU:T:2010:366, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo), o tyle nie zobowiązuje ono Komisji do zbadania, czy takie naruszenie wystąpiło dodatkowo, gdy kwalifikuje ona już sporny środek jako pomoc państwa bezprawną i niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 33 Obowiązek uwzględnienia naruszenia innych postanowień traktatu w ramach postępowania w dziedzinie pomocy państwa należy bowiem rozumieć z perspektywy wymogu, by procedura nie doprowadziła do rezultatu niezgodnego z owymi postanowieniami traktatu, poprzez niekorzystny wpływ na rynek wewnętrzny (zob. podobnie wyrok z dnia 3 grudnia 2014 r., Castelnou Energía/Komisja, T-57/11, EU:T:2014:1021, pkt 189) oraz poprzez stworzenie, w kontekście naruszenia art. 49 TFUE, ryzyka naruszenia konkurencji ze strony poszczególnych podmiotów gospodarczych.
- 34 Ponadto orzeczono już, że okoliczność, iż środek taki jak obowiązek przekształcenia zawodowych klubów sportowych mających siedzibę w Hiszpanii w SAS jest w danych przypadkach sprzeczny z przepisami prawa Unii Europejskiej innymi niż art. 107 i 108 TFUE, nie pozwala na wykluczenie z kwalifikacji jako „pomoc państwa” zwolnienia z tego środka określonych przedsiębiorstw, i to tak długo, jak dany środek wywołuje skutki wobec innych przedsiębiorstw i nie został uchylony ani uznany za niezgodny z prawem, a tym samym za niepodlegający zastosowaniu (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 38; z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Aer Lingus i Ryanair Designated Activity, C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 69).

- 35 Z powyższego wynika, że Komisja nie jest uprawniona, w ramach otwartej procedury w dziedzinie pomocy państwa, do stwierdzenia wystąpienia naruszenia odrębnego od art. 49 TFUE i do wyciągnięcia odpowiednich konsekwencji prawnych, poza ściśle określonym przypadkiem objętym orzecznictwem przywołanym w pkt 29 i 30 powyżej, w którym niezgodność rozpatrywanego środka pomocy wynika z naruszenia art. 49 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 76).
- 36 Z powyższego wynika, że niniejszy zarzut opiera się na błędzie skarżącego w odniesieniu do zakresu obowiązku uwzględniania, w stosownych przypadkach, naruszenia innych postanowień traktatu FUE w ramach procedury dotyczącej pomocy państwa.
- 37 W braku obowiązku Komisji do przeprowadzenia, w ramach postępowania, które doprowadziło do wydania zaskarżonej decyzji, badania istnienia ewentualnego naruszenia art. 49 TFUE, jako że w zaskarżonej decyzji zakwalifikowano już rozpatrywany środek pomocy państwa jako niezgodny z prawem i z rynkiem wewnętrznym, należy oddalić niniejszy zarzut jako bezzasadny.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE, ze względu, po pierwsze, na błąd w ocenie Komisji w odniesieniu do istnienia korzyści, a po drugie, na naruszenie zasady dobrej administracji przy ocenie istnienia owej korzyści

- 38 Skarżący, popierany przez Królestwo Hiszpanii, uważa, że Komisja dokonała formalnego porównania stawek podatkowych mających zastosowanie, odpowiednio, do spółek akcyjnych i podmiotów o celu niezarobkowym bez zbadania zakresu odliczeń podatkowych, do których uprawnione były obydwa rodzaje podmiotów. W związku z tym Komisja nie sprawdziła, czy w okresie obejmującym lata 1995–2016 rzeczywista stawka podatkowa stosowana do czterech omawianych klubów piłkarskich był bardziej korzystna, czy też nie. Zdaniem skarżącego Komisja uchybiła w ten sposób obowiązkowi przeprowadzenia pełnej i bezstronnej analizy wszystkich istotnych elementów i nie wzięła pod uwagę łącznych konsekwencji rozpatrywanej interwencji państwa, a co za tym idzie, jej rzeczywistych skutków. Komisja powinna była ponadto aktywnie poszukiwać, w tym poprzez wnioski o udzielenie informacji, zarówno dowodów obciążających, jak i odciążających. Analiza porównawcza kumulatywnych skutków stawek podatkowych i mających zastosowanie odliczeń wykazałaby, że sporny system w rzeczywistości miał niekorzystny skutek dla skarżącego względem systemu mającego zastosowanie do spółek akcyjnych. Poza jedynym wyjątkiem skarżącego hiszpański system podatkowy zmierzał w całości do zniwelowania różnic w stawkach opodatkowania między spółkami akcyjnymi i podmiotami o celu niezarobkowym. Królestwo Hiszpanii dodaje, że sporny środek miał na celu wyłącznie ustanowienie ram umożliwiających uzdrowienie sytuacji zawodowych klubów piłkarskich.
- 39 Skarżący podniósł również w ramach niniejszego zarzutu, że zaskarżona decyzja naruszyła art. 107 ust. 1 TFUE wobec braku zakłócenia konkurencji.
- 40 Wreszcie skarżący twierdzi, że zaskarżona decyzja narusza zasadę domniemania niewinności.
- 41 Komisja wnosi o oddalenie niniejszego zarzutu z tego względu, że spełniła ona warunki ustanowione przez orzecznictwo w zakresie systemu pomocy, gdyż analiza pomocy przyznanej indywidualnie następuje dopiero na etapie jej odzyskiwania. Komisja podniosła ponadto, że argument, wedle którego dokonała ona jedynie porównania podlegających zastosowaniu stawek podatkowych bez uwzględnienia stawek rzeczywistych, nie ma oparcia w faktach. Z porównania stawek rzeczywistych na podstawie danych przedstawionych przez władze hiszpańskie w trakcie postępowania administracyjnego wynika istnienie korzyści. Komisja dodaje, że rozpatrywany środek nie przewidywał automatycznego mechanizmu eliminowania przyznanej w ten sposób korzyści. W tym względzie powołanie przez skarżącego dodatkowych odliczeń podatkowych w ramach systemu SAS, które wynikałyby z możliwego reinwestowania zysków w nabycie nowych graczy, jest bezskuteczne, ponieważ opiera się na aspektach hipotetycznych. Ogólnie rzecz biorąc, podniesiona neutralizacja różnic w stawkach

opodatkowania między spółkami akcyjnymi a podmiotami o celu niezarobkowym poprzez odliczenia związane z reinwestycjami wynika z uproszczonego i potencjalnie błędnego obliczenia skarżącego, które pomija ponadto inne różnice między owymi systemami, wpływające na rzeczywistą stawkę opodatkowania. W odniesieniu do zarzutu dotyczącego naruszenia obowiązku przeprowadzenia sumiennego i bezstronnego badania Komisja podniosła, że nie ma on oparcia w faktach, a w każdym razie skarżący nie podniósł w trakcie postępowania administracyjnego, że różnica stawek zostanie skompensowana poprzez różnicę pułapów odliczenia z tytułu reinwestycji.

- 42 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „pomocy państwa”, tak jak zostało ono zdefiniowane w traktacie, ma charakter prawny i należy je interpretować w oparciu o elementy obiektywne. Z tego powodu sąd Unii powinien z zasady przeprowadzić pełną kontrolę w kwestii ustalenia, czy dany środek wchodzi w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, biorąc pod uwagę zarówno konkretne okoliczności rozpatrywanej przezeń sprawy, jak i techniczny lub złożony charakter ocen przeprowadzonych przez Komisję (zob. wyrok z dnia 4 września 2014 r., SNCM i Francja/Corsica Ferries France, C-533/12 P i C-536/12 P, EU:C:2014:2142, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 To samo tyczy się zatem kwestii, czy dany środek przysparza korzyści przedsiębiorstwu, czy też nie.
- 44 Należy przypomnieć, że za pomoc uznaje się środki, które, niezależnie od swej formy, mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w bezpośredni lub pośredni sposób lub które należy uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (zob. wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r. w sprawie Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Pojęcie „pomocy” obejmuje nie tylko świadczenia o charakterze pozytywnym, takie jak przyznanie subwencji, lecz również różne formy środków interwencyjnych, które zmniejszają koszty obciążające zwykle budżet przedsiębiorstwa i które, nie będąc przez to subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają jednak taki sam charakter oraz identyczny skutek (wyroki: z dnia 19 maja 1999 r., Włochy/Komisja, C-6/97, EU:C:1999:251, pkt 15; z dnia 21 marca 2013 r., Komisja/Buczek Automotive, C-405/11 P, niepublikowany, EU:C:2013:186, pkt 30; z dnia 20 września 2017 r., Komisja/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, pkt 20).
- 46 W tym względzie środki, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzyść podatkową, która wprowadzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w sytuacji finansowej lepszej od innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (wyroki: z dnia 15 marca 1994 r., Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 23).
- 47 Należy również zauważyć, że interwencje państwa przybierają różne formy i należy je analizować na podstawie ich skutków. W związku z tym, jeżeli interwencja państwa powoduje różne skutki dla beneficjentów, Komisja musi uwzględnić łączny efekt tych skutków w celu zbadania wystąpienia ewentualnej korzyści (wyrok z dnia 13 września 2013 r., Poste Italiane/Komisja, T-525/08, niepublikowany, EU:T:2013:481, pkt 61). Komisja ma bowiem obowiązek całościowo rozważyć złożone środki w celu ustalenia, czy przedsiębiorstwo będące ich beneficjentem odnosi w związku z nimi korzyści gospodarcze, których nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (wyrok z dnia 30 listopada 2009 r., Francja i France Télécom/Komisja, T-427/04 i T-17/05, EU:T:2009:474, pkt 199).
- 48 Dotyczy to również badania systemu pomocy. W tym względzie w wypadku systemu pomocy Komisja może ograniczyć się do zbadania ogólnych i abstrakcyjnych cech spornego systemu bez obowiązku badania każdego szczególnego przypadku jego zastosowania, aby sprawdzić, czy system ten zawiera elementy pomocy (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774,

pkt 67), badanie to musi jednak obejmować różne konsekwencje spornego systemu, zarówno korzystne, jak i niekorzystne dla jego beneficjentów, gdy niejednoznaczny charakter podniesionej korzyści wynika z samych cech systemu.

- 49 Ponadto, również zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, Komisja jest zobowiązana – w interesie prawidłowego stosowania podstawowych postanowień traktatu dotyczących pomocy państwa – do przeprowadzenia postępowania w sprawie kwestionowanych środków w sposób staranny i bezstronny, tak aby dysponować w chwili wydania ostatecznej decyzji stwierdzającej zaistnienie oraz, w stosownych przypadkach, niezgodność pomocy ze wspólnym rynkiem lub z prawem możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami, by to uczynić (zob. wyrok z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja, C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 Należy ponadto wskazać, że zgodność z prawem decyzji Komisji w sprawie pomocy państwa należy oceniać na podstawie informacji, którymi mogła ona dysponować w momencie wydania tej decyzji (wyroki: z dnia 14 września 2004 r., Hiszpania/Komisja, C-276/02, EU:C:2004:521, pkt 31; z dnia 2 września 2010 r., Komisja/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, pkt 91; zob. również podobnie wyrok z dnia 10 lipca 1986 r., Belgia/Komisja, 234/84, EU:C:1986:302, pkt 16).
- 51 Niniejszy zarzut należy zbadać w świetle przypomnianych powyżej zasad bez konieczności rozróżniania aspektu dotyczącego błędu w ocenie i aspektu dotyczącego naruszenia zasady dobrej administracji.
- 52 W niniejszej sprawie należy najpierw zauważyć, że środek określony w zaskarżonej decyzji wynika z połączenia zastosowania specjalnego traktowania podatkowego do podmiotów o celu niezarobkowym, które miało miejsce przed wejściem w życie ustawy 10/1990, i ograniczenia możliwości korzystania z tej formy prawnej do niektórych zawodowych klubów piłkarskich wchodzących w zakres odstępstwa wprowadzonego ustawą 10/1990. Ustawa 10/1990, zastrzegając korzyść wynikającą z formy prawnej podmiotu o celu niezarobkowym, a tym samym związany z nią system podatkowy, na rzecz czterech klubów piłki nożnej wchodzących w zakres odstępstwa, nie zawiera żadnego przepisu podatkowego, a zatem nie ingeruje w szczególności w treść systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym, regulowanego w innych aktach. Wynika z tego, że rozpatrywany środek sprowadza się do zawężenia w hiszpańskim sektorze sportu zawodowego podmiotowego zakresu stosowania systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym.
- 53 W tym kontekście dla celów badania w szczególności, czy środek ten może przynosić korzyść, różne elementy systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym należy oceniać łącznie, jako że stanowią one nierozzerwalną całość, którą ustawa 10/1990 pośrednio zmieniła jedynie w odniesieniu do podmiotowego zakresu stosowania.
- 54 Należy zatem zbadać, czy w zaskarżonej decyzji Komisja ustaliła w sposób wystarczający pod względem prawnym, że system podatkowy podmiotów o celu niezarobkowym, jako całość, mógł umieścić beneficjentów w korzystniejszej sytuacji, niż gdyby musieli funkcjonować w formie SAS.
- 55 W zaskarżonej decyzji stwierdzono istnienie różnicy między stawkami opodatkowania, którym podlegają podmioty o celu niezarobkowym i SAS. Wskazano w niej w motywach 8 i 34, że stawki były różne od daty przyjęcia rozpatrywanego środka w 1990 r. aż do roku podatkowego 2015, jako że Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (ustawa 27/2014 o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 27 listopada 2014 r. (BOE nr 288 z dnia 28 listopada 2014 r., s. 96939) zniósła tę różnicę od 2016 r. Stawka ta, utrzymywana na poziomie 25% w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym, wynosiła w przypadku SAS 35% do 2006 r., 32,5% w 2007 r., 30% w 2008 r. i 28% w 2015 r. Stawki obowiązujące z jednej strony na terytorium historycznym Kraju Basków (Hiszpania) i z drugiej strony w Nawarrze (Hiszpania), gdzie mają swoją siedzibę dwa z czterech klubów, o których mowa w zaskarżonej decyzji (zob. motyw 42), jakkolwiek odmienne, są również niższe w przypadku, gdy klub

będący podatnikiem jest podmiotem o celu niezarobkowym. Prawdą jest zatem, że wobec czterech klubów będących beneficjentami spornego systemu zastosowano w rozpatrywanym okresie nominalną stawkę podatkową, która była preferencyjna w porównaniu z klubami działającymi w formie SAS.

- 56 Niemniej jednak, jak wskazano w pkt 53 i 54 powyżej, biorąc pod uwagę charakter spornego środka, badania korzyści wynikających z preferencyjnych stawek opodatkowania nie można rozpatrywać w oderwaniu od pozostałych elementów systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym.
- 57 Jeśli chodzi w szczególności o odliczenie podatkowe z tytułu reinwestycji nadzwyczajnych zysków, Real Madrid Club de Fútbol wskazał, jak stwierdzono w motywie 68 zaskarżonej decyzji, że było ono wyższe w przypadku SAS niż w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym. Podczas gdy od kwoty podatku należnego SAS mogły odliczyć w formie ulgi podatkowej maksymalnie 12% reinwestowanych zysków nadzwyczajnych, dla podmiotów o celu niezarobkowym pułap ten został ustalony na 7%. Stawki te były wielokrotnie zmieniane, natomiast zaskarżona decyzja uwzględnia tylko ostatnio stosowane stawki. Real Madrid Club de Fútbol jako strona zainteresowana w postępowaniu administracyjnym podniósł (motywy 26 i 27 zaskarżonej decyzji), że owo odliczenie, w zależności od okoliczności, mogło być bardzo duże, co wyjaśnia w szczególności, że w latach 2000–2013 system opodatkowania podmiotów o celu niezarobkowym był „znacznie bardziej niekorzystny” niż system SAS. Zainteresowana strona opierała się w tym względzie na raporcie sporządzonym przez doradców podatkowych. W związku z tym twierdzenie Komisji przedstawione po raz pierwszy podczas rozprawy, zgodnie z którym Real Madrid Club de Fútbol w rzeczywistości czerpał w większości lat podatkowych korzyść ze spornego systemu pomocy, nie ma oparcia i nie zostało w każdym razie zawarte w zaskarżonej decyzji.
- 58 Zaskarżona decyzja wyklucza jednak, że korzyści wynikające z wyższego pułapu odliczeń podatkowych mających zastosowanie do SAS równoważyły preferencyjną stawkę opodatkowania, z której korzystały podmioty o celu niezarobkowym, po pierwsze z tego względu, że nie wykazano, by system odliczeń podatkowych „był z zasady i w dłuższej perspektywie bardziej korzystny”, a po drugie, że ulga podatkowa „jest przyznawana jedynie w określonych warunkach, które nie mają zastosowania w sposób ciągły” (motyw 68).
- 59 Tymczasem Komisja, na której spoczywa ciężar dowodu na istnienie korzyści wynikającej z systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym, którego poszczególnych elementów w niniejszej sprawie nie można rozdzielić, nie mogła stwierdzić istnienia takiej korzyści bez wykazania, że ograniczenie odliczeń podatkowych mniej korzystne dla podmiotów o celu niezarobkowym niż dla SAS nie rekompensowało korzyści wynikających z niższej nominalnej stawki opodatkowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 25 czerwca 1970 r., Francja/Komisja, 47/69, EU:C:1970:60, pkt 7; z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja, C-81/10 P, EU:C:2011:811, pkt 43). W związku z tym miała ona prawo do żądania, w granicach swych obowiązków związanych z dochodzeniem w ramach postępowania administracyjnego, informacji, które wydawały się znaczące dla dokonania oceny na tej podstawie (wyrok z dnia 20 września 2017 r., Komisja/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, pkt 71).
- 60 W niniejszej sprawie zwykłe stwierdzenie warunkowego charakteru korzystania z odliczenia podatkowego nie wystarczy, by spełnić wymogi przywołane w poprzednim punkcie. Po pierwsze, odliczenie podatkowe samo w sobie może stanowić pomoc (wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. Hiszpania/Komisja, C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120). W związku z tym różnica między pułapami odliczenia podatkowego może zawierać element pomocy, co uzasadnia, niezależnie od jego warunkowego charakteru, że należy ją uwzględnić w ramach badania istnienia korzyści wynikającej ze spornego systemu. Po drugie, o ile dokonywanie inwestycji uzasadniających skorzystanie z odliczenia podatkowego nie należy koniecznie do danych mogących się powtarzać w sposób „ciągły”, o tyle to samo dotyczy osiągania zysków. Wystarczy wskazać tytułem przykładu, że ustanowione przez ustawę 10/1990 odstępstwo od obowiązku przekształcenia w SAS, uzależnione od osiągnięcia pozytywnego wyniku w latach podatkowych poprzedzających przyjęcie ustawy, dotyczyło w całym sektorze

hiszpańskiego sportu zawodowego jedynie czterech klubów. Ponadto wobec niedokonania w szczególności analizy możliwości przenoszenia odliczeń podatkowych brak jest oceny ewentualnego wyrównania w czasie skutków tego mechanizmu podatkowego, co mogłoby kompensować rzekomo „nieciągły” charakter wskazany w zaskarżonej decyzji. W konsekwencji okoliczności wskazane w motywie 68 zaskarżonej decyzji nie pozwalają wykluczyć, że nawet najmniejsze możliwości odliczenia podatkowego w ramach systemu podmiotów o celu niezarobkowym równoważą korzyść wynikającą z niższej nominalnej stawki podatkowej.

- 61 Zaskarżona decyzja opiera się także na badaniu dostarczonym przez Królestwo Hiszpanii w toku postępowania administracyjnego, którego dane zamieszczono w motywie 35. Wynika z nich, że w okresie 2008–2011, z wyjątkiem 2010 r., rzeczywista stawka opodatkowania podmiotów podlegających ogólnemu systemowi podatkowemu była wyższa niż w przypadku podmiotów o celu niezarobkowym. Komisja wywnioskowała z powyższego w motywie 70, że nawet biorąc pod uwagę różne możliwości odliczenia podatkowego, „efektywne opodatkowanie czterech klubów sportowych [beneficjentów spornego systemu] pozostaje na ogół na niższym poziomie od zwykłego opodatkowania [SAS]”. Stwierdzenie to następuje po podobnym twierdzeniu, zawartym w motywie 67, wedle którego na podstawie danych dostarczonych przez Królestwo Hiszpanii „w większości [lat podatkowych] rzeczywiste opodatkowanie zawodowych klubów piłkarskich jako podmiotów o celu niezarobkowym było mniejsze niż w przypadku porównywalnych podmiotów objętych powszechnym systemem podatkowym”.
- 62 Jak zauważają skarżący i Królestwo Hiszpanii, dane liczbowe przedstawione przez nie nie poparły powyższego wniosku, ponieważ dotyczą danych zbiorczych dla wszystkich sektorów i podmiotów, podczas gdy w zaskarżonej decyzji Komisja odniosła się do rzeczywistej stawki opodatkowania czterech klubów beneficjentów w porównaniu do SAS. Ponadto dane te dotyczą czterech lat podatkowych (2008–2011), podczas gdy okres obejmujący sporny system trwał od 1990 r. do 2015 r., natomiast okres związany z nakazem zwrotu, który jeszcze nie upłynął, rozpoczął bieg w roku podatkowym 2000 (motyw 93). W związku z powyższym Komisja nie była w stanie na podstawie raportu przekazanego przez Królestwo Hiszpanii stwierdzić, że „w większości [lat podatkowych] rzeczywiste opodatkowanie zawodowych klubów piłkarskich jako podmiotów o celu niezarobkowym było mniejsze niż w przypadku porównywalnych podmiotów objętych powszechnym systemem podatkowym” (motyw 67). Z powyższego wynika, że Komisja dopuściła się błędu w ocenie okoliczności faktycznych.
- 63 Należy jeszcze zbadać, czy pomimo tego błędu Komisja miała prawo – jak twierdzi – oprzeć się wyłącznie na danych przekazanych przez Królestwo Hiszpanii, by stwierdzić istnienie korzyści.
- 64 Jak przypomniano w pkt 46 powyżej, kwalifikacja traktowania podatkowego jako korzystne wymaga, aby mogło ono postawić beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż sytuacja innych podatników. Ze względu na charakter i zakres rozpatrywanego środka oznacza to w niniejszej sprawie, że system podatkowy podmiotów o celu niezarobkowym powinien móc prowadzić do uprzywilejowania czterech klubów beneficjentów w stosunku do porównywalnych podmiotów opodatkowanych w ramach systemu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., ACEA/Komisja, T-297/02, EU:T:2009:189, pkt 64).
- 65 Tymczasem zakładając, że dane zawarte w sprawozdaniu przedłożonym przez Królestwo Hiszpanii i wskazane w motywie 35 zaskarżonej decyzji uzasadniają stwierdzenie korzyści wynikającej ogólnie z systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym, należy je odnieść do okoliczności wskazanych w pkt 57 powyżej, które również zostały przedstawione Komisji w trakcie postępowania administracyjnego. Z okoliczności tych wynika, że jeden z czterech klubów beneficjentów wskazał, że system podmiotów o celu niezarobkowym był dla niego znacznie mniej korzystny niż system ogólny w okresie od lipca 2000 r. do czerwca 2013 r., czego nie zakwestionowała Komisja. Okres ów, który Komisja określiła jako „określony czas” (motyw 68), obejmuje w rzeczywistości wszystkie lata podatkowe nieprzedawnione i zamknięte w momencie sporządzania sprawozdania przez doradców

podatkowych klubu, o którym mowa, jak potwierdziła Komisja w odpowiedzi na pisemne pytanie Sądu. Ten sam klub wskazał, podobnie jak skarżący w swoich pismach, że odliczenia podatkowe mogły być bardzo znaczne w danym sektorze, a ich wielkość wynikała w szczególności z praktyki transferu zawodników. W tym względzie stanowisko Komisji, przedstawione po raz pierwszy podczas rozprawy, polegające na zakwestionowaniu regularności praktyki transferów zawodników w sektorze zawodowej piłki nożnej, nie jest niczym poparte i w każdym razie nie zostało zawarte w zaskarżonej decyzji.

- 66 Wynika z tego, że Komisja posiadała w chwili wydawania zaskarżonej decyzji danymi wykazującymi specyfikę rozpatrywanego sektora w zakresie znaczenia odliczeń podatkowych, co powinno było skłonić ją do powzięcia wątpliwości co do możliwości stosowania w tym sektorze stwierdzeń poczynionych dla wszystkich sektorów w odniesieniu do rzeczywistego opodatkowania – odpowiednio – podmiotów o celu niezarobkowym i podmiotów podlegających systemowi ogólnemu.
- 67 W świetle powyższego należy stwierdzić, że Komisja nie wywiązała się w sposób wymagany prawem z ciężaru wykazania, że sporny środek przysparzał korzyści jego beneficjentom.
- 68 Żaden z argumentów podniesionych przez Komisję nie może obalić tego wniosku.
- 69 Po pierwsze, orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 15 grudnia 2005 r., *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), zgodnie z którym Komisja może ograniczyć się do zbadania ogólnych i abstrakcyjnych cech spornego systemu bez obowiązku badania każdego szczególnego przypadku jego zastosowania, nie zwalnia jej, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w niniejszym postępowaniu, z badania całości skutków, zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych, które wynikają z samych cech spornego systemu (zob. pkt 46 powyżej), przy czym należy przypomnieć, że ciężar dowodu wystąpienia korzyści spoczywa na Komisji. Ponadto orzecznictwo to należy rozpatrywać przy uwzględnieniu ciężącego na Komisji obowiązku przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie spornego środka w sposób staranny i bezstronny, tak by dysponować w chwili wydania ostatecznej decyzji możliwie najbardziej kompletnymi i wiarygodnymi informacjami (zob. orzecznictwo przytoczone w pkt 49 powyżej; zob. także podobnie wyrok z dnia 28 listopada 2008 r., *Hotel Cipriani i in./Komisja*, T-254/00, T-270/00 i T-277/00, EU:T:2008:537, pkt 210). Wynika z tego, że powołane orzecznictwo nie może podważyć w niniejszej sprawie stwierdzenia błędu popełnionego przez Komisję przy dokonywaniu oceny wystąpienia korzyści. W każdym razie powołanie się na orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 15 grudnia 2005 r., *Unicredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774), jest bezskuteczne, ponieważ stwierdzony błąd nie jest związany z brakiem badania każdej sytuacji beneficjentów, ale z brakiem uwzględnienia specyfiki sektora, którego dotyczy sporny środek, pod kątem wielkości odliczeń podatkowych. Co więcej, należy wskazać, że w zaskarżonej decyzji nie tylko zakwalifikowano sporny system jako system pomocy, lecz ponadto zawarto w uzasadnieniu (motyw 90) i w jej części normatywnej (art. 1) stwierdzenia dotyczące pomocy przyznawanej indywidualnie na rzecz określonych z nazwy czterech klubów będących beneficjentami, wskazując, że „należy ją zatem uznać za pomoc niezgodną z prawem i z rynkiem wewnętrznym”. Wynika z tego, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, zaskarżoną decyzję należy rozumieć jako decyzję zarówno w sprawie systemu pomocy, jak i w sprawie pomocy indywidualnej.
- 70 Po drugie, nawet jeśli, co podnosi Komisja, skarżący sam nie przedstawił argumentacji w toku postępowania administracyjnego w sprawie odliczeń podatkowych, to – jak wynika z powyższych rozważań – argument dotyczący okoliczności faktycznych, oparty na znaczeniu odliczeń podatkowych przy dokonywaniu oceny skutku spornego środka, został jednak sformułowany w trakcie tego postępowania. Do Sądu należy zatem dokonanie oceny, na podstawie informacji, którymi dysponowała Komisja w chwili wydania zaskarżonej decyzji, czy Komisja wykazała w sposób wymagany prawem wystąpienie korzyści, biorąc pod uwagę istniejące między systemami różnice w warunkach odliczeń podatkowych (zob. podobnie postanowienie z dnia 12 grudnia 2012 r., *Adriatica di Navigazione i Comitato „Venezia vuole vivere”/Komisja*, T-231/00, niepublikowane, EU:T:2012:667, pkt 40, 41).

- 71 Po trzecie, Komisja powołała się na rozprawie na wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), a w szczególności na jego pkt 24, 45 i 50 podkreślając, że okoliczności faktyczne obydwu spraw są jej zdaniem bardzo podobne i w konsekwencji wymagają tego samego rozwiązania.
- 72 I tak, w pkt 24 wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), Trybunał stwierdził, że „ten szczególny system opodatkowania ze względu na właściwe mu cechy opisane w pkt 18 niniejszego wyroku mógł prowadzić do opodatkowania *France Télécom* niższego aniżeli opodatkowanie, któremu podlegałaby ona, jeżeli byłaby objęta podatkiem od działalności gospodarczej w systemie na zasadach powszechnie obowiązujących”. Aby dojść do takiego wniosku, Trybunał stwierdził w szczególności, że jest bezsporne, iż rozpatrywany system mógł doprowadzić, i rzeczywiście doprowadził, do niższego opodatkowania *France Télécom* (pkt 19), w sytuacji gdy strona skarżąca krytykowała w swym zarzucie, że Sąd uznał, iż system był korzystny sam w sobie, podczas gdy jej zdaniem zależało to od czynników zewnętrznych w stosunku do tego systemu. Co się tyczy rozpatrywanego systemu, Trybunał stwierdził ponadto, że rozumie „w każdych okolicznościach” korzyść w postaci obniżonej stawki z tytułu kosztów obsługi (pkt 20), niezależnie od innych właściwości systemu związanych z obliczaniem średniej ważonej stawki jednorazowej z tytułu podatku od działalności gospodarczej, które zależnie od okoliczności faktycznych, czyli lokalizacji pomieszczeń lub gruntów w poszczególnych jednostkach samorządu lokalnego, a także stawki podatkowej mającej zastosowanie we wspomnianych jednostkach mogły również być korzystne dla *France Télécom* (pkt 23).
- 73 Z powyższego wynika, że należy odróżnić okoliczności sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), od okoliczności niniejszej sprawy. Z jednej strony bowiem strony niniejszego postępowania nie zgadzają się w przedmiocie korzyści, nawet potencjalnych, wynikających ze spornego systemu. Z drugiej strony, w systemie będącym przedmiotem sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), zysk „w każdych okolicznościach” łączył się z zyskiem zależnym od zmiennych okoliczności, natomiast w niniejszej sprawie samo istnienie zysku jest przedmiotem dyskusji, jak potwierdzają same dane właściwe dla sektora wskazane w zaskarżonej decyzji, przypomniane w pkt 65 powyżej. W związku z tym Komisja nie może się opierać na rzekomym podobieństwie tych dwóch spraw, by wnioskować na tej podstawie, że stwierdzenie dokonane przez Trybunał w pkt 24 ww. wyroku można zastosować bezpośrednio w niniejszej sprawie.
- 74 To samo dotyczy pkt 45 i 50 wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r., *France Télécom/Komisja* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), z których Komisja wnioskuje dla celów niniejszej sprawy, że w braku mechanizmu pozwalającego na dokonanie obliczenia kompensacyjnego pomiędzy korzyścią wynikającą z niższej stawki podatkowej i obciążeniem wynikającym z mniejszych odliczeń podatkowych sporny system wiąże się w sposób konieczny z przyznaniem korzyści. Jak wynika z pkt 50 tego wyroku, wspomniany mechanizm był zdaniem Trybunału wymagany z powodu różnicy w czasie między obciążeniem podnoszonym przez *France Télécom*, wynikającym z nadmiernego opodatkowania w określonym czasie, a korzyścią wynikającą z systemu opodatkowania mającego zastosowanie później, który został zaprojektowany na czas nieokreślony. Wynikało z tego w sposób konieczny, że w pewnym momencie system korzystny, o nieokreślonym czasie trwania, prowadził do powstania korzyści wykraczającej poza kompensację obciążeń poniesionych wcześniej w czasie określonym. Było zatem z punktu widzenia Trybunału konieczne, by obliczenia kompensacyjnego dokonywać *ex ante* w sposób pozwalający na ustalenie terminu, od którego kompensacja nie miała już racji bytu.
- 75 Natomiast w niniejszej sprawie poszczególne elementy spornego systemu mają zastosowanie jednocześnie, bez ograniczeń czasowych. Innymi słowy, nie można stwierdzić, że z połączenia różnych elementów – korzystnych i niekorzystnych – systemu podatkowego podmiotów o celu niezarobkowym stosowanego dla czterech klubów będących beneficjentami wynika, że otrzymają one w sposób konieczny korzyść, w odróżnieniu od okoliczności faktycznych leżących u podstaw pkt 50 wyroku

z dnia 8 grudnia 2011 r., France Télécom/Komisja (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Wynika z tego ponownie, że stwierdzeń Trybunału zawartych w pkt 50 wskazanego wyroku nie można, wbrew twierdzeniom Komisji, zastosować w niniejszej sprawie.

- 76 Należy zatem uwzględnić zarzut drugi, bez konieczności badania pozostałych argumentów podniesionych przez skarżącego, w ten sposób, że, po pierwsze, hiszpański system podatkowy jako całość ma na celu zniwelowanie różnic w stawkach opodatkowania między spółkami akcyjnymi i podmiotami o celu niezarobkowym i, po drugie, badanie porównawcze łącznych skutków stawek opodatkowania i mających zastosowanie odliczeń wykazałoby, że sporny system miał niekorzystny wpływ na jego sytuację indywidualną, w porównaniu do systemu SAS. Nie ma również potrzeby badania zarzutów od trzeciego do piątego, podniesionych przez skarżącego.

W przedmiocie kosztów

- 77 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania zgodnie z żądaniem skarżącego.
- 78 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie i instytucje interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty. Wobec tego Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (czwarta izba)

orzeka, co następuje:

- 1) **Stwierdza się nieważność decyzji Komisji (UE) 2016/2391 z dnia 4 lipca 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) przyznanej przez Hiszpanię na rzecz określonych klubów piłkarskich.**
- 2) **Komisja Europejska pokrywa własne koszty oraz koszty poniesione przez Fútbol Club Barcelona.**
- 3) **Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty.**

Kanninen

Schwarcz

Iliopoulos

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 26 lutego 2019 r.

Podpisy